

KONAN UNIVERSITY

# クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について：国際監査基準第501号「監査証拠-特定項目に関する特別の考慮」を中心に

著者	伊豫田 隆俊
雑誌名	甲南経営研究
巻	51
号	1
ページ	47-67
発行年	2010-07-10
URL	<a href="http://doi.org/10.14990/00002007">http://doi.org/10.14990/00002007</a>

# クラリティプロジェクトの進展に伴う 国際監査基準の改訂について

——国際監査基準第501号「監査証拠-特定項目に関する  
特別の考慮」を中心に——

伊 豫 田    隆    俊

甲南経営研究 第51巻 第1号 抜刷

平成22年7月

# クラリティプロジェクトの進展に伴う 国際監査基準の改訂について

——国際監査基準第501号「監査証拠-特定項目に関する  
特別の考慮」を中心に——

伊 豫 田 隆 俊

## 1 は じ め に

国際監査保証基準審議会 (IAASB) は、経済活動のグローバル化の進展の中で、国際レベルで用いられる、監査および保証にかかる品質の高い基準 (国際監査基準: ISA) を設定すべく、2004年以降、これまでに公表してきた一連の基準の改訂作業を精力的に進めてきた<sup>(1)</sup>。クラリティプロジェクトと称されるこの作業により、「改訂および再起草」もしくは「再起草」された基準が2009年12月15日以後に始まる会計年度の財務諸表の監査に適用されることとなっているため、わが国でも、これらの基準との整合を図るための監査実務指針 (監査基準委員会報告書等) の改訂が、かかる指針の設定主体で

---

(1) IAASB の改訂作業の詳細については、山浦久司他「(座談会) 国際監査基準の一連の改訂と日本の対応——スタートした“EU 2005年”が監査に及ぼすインパクト」『JICPA ジャーナル』No. 595, 平成17 (2005) 年, 11~25ページ, および拙稿「クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について——企業および企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示のリスクの識別と評価 (ISA 315 (再起草版) を中心に)」『甲南会計研究』第3号, 平成21 (2009) 年, 1~3 ページを参照されたい。

クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について（伊豫田隆俊）ある日本公認会計士協会の手によって積極的に進められている。平成22年2月段階で、すでに公表されている37本のクラリティ版 ISA のうち、14本について対応作業が完了もしくは進行中である。

わが国では、今後、関連するすべての監査基準委員会報告書について、新たなクラリティ版 ISA に対応する形で見直しを行い、改訂版監査基準委員会報告書を一斉適用する予定であるとされる。監査実務において監査基準委員会報告書が果たしている役割の重要性を考えれば、改訂版監査基準委員会報告書の内容とその改訂作業を注意深く検討することが重要なことはいうまでもないが、それに先立って、準拠枠を提供することになる改訂版 ISA の内容をみておくことが重要であるのはいうまでもない。

そこで、本稿では、ISA 第501号「監査証拠-特定項目に関する特別の考慮<sup>(2)</sup>」(ISA 501: Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items)」の内容

---

(2) 本国際監査基準の構成は下記の通りである。

**序**

本国際監査基準の範囲（第1項）

適用日（第2項）

目的（第3項）

**要求事項**

棚卸資産（第4～8項）

訴訟事件および賠償問題（第9～12項）

セグメント情報（第13項）

**適用およびその他の説明事項**

棚卸資産（A1～A16項）

訴訟および賠償問題（A17～A25項）

セグメント情報（A26～A27項）

なお、本国際監査基準の範囲および目的については、それぞれ下記のように規定されている。

「本国際監査基準は、国際監査基準第330号、第500号およびその他の関連する国際監査基準に準拠して十分かつ適切な監査証拠を入手するために、棚卸資産、企業が関与している訴訟事件および賠償問題、および財務諸表監査におけるセグメント情報に関して、監査人がとくに考慮すべき事項を取扱っている」（第1項）。

「監査人の目的は、以下の事項について、十分かつ適切な監査証拠を入手することである。

を改訂前の基準と比較しながら概観し、その変遷を明らかにするとともに、本基準に準拠して改訂されたわが国監査基準委員会報告書「特定項目の監査証拠（中間報告）」の特徴について一瞥することにした。

## 2 棚卸資産にかかる要求事項

本国際監査基準は、まず、「棚卸資産」についての十分かつ適切な監査証拠<sup>(3)</sup>を入手する際にとくに考慮すべき事項を以下のように規定している。

### 棚卸資産

4. 監査人は、棚卸資産が財務諸表において重要である場合には、以下の手続によって棚卸資産の実在性と状態に関する十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

(a)実施不可能な場合を除き、実地棚卸の立会を行うこと（A1 項～A3 項を参照）。

(i)企業による実地棚卸結果を記録し、管理するための経営者の指示と手続を評価すること（A4 項を参照）。

(ii)経営者の行う棚卸手続の実施状況を観察すること（A5 項を参照）。

(iii)棚卸資産を実査すること（A6 項を参照）。

(iv)テスト・カウントを実施すること（A7 項～A8 項を参照）。

(b)企業の最終的な在庫記録が実際の棚卸結果を正確に反映しているかどうかを確定するために、当該記録に対する監査手続を実施すること。

5. 監査人は、実地棚卸が期末日以外の日を実施される場合には、第4 項によって要求されている手続に加えて、実地棚卸日と期末日の間における棚卸資産の増減が適切に記録されているか否かについての監査証拠を入手するための監査手続を実施しなければならない（A9 項～A11 項を参照）。

(a)棚卸資産の実在性と状態。

(b)企業が関与している訴訟事件および賠償問題の網羅性。

(c)適用可能な財務報告の枠組に準拠したセグメント情報の表示と開示」（第3 項）。

なお、本国際監査基準の標題について、改訂前の基準では「監査証拠-特定項目についての追加的考慮」となっていたが、改定に伴い文言の修正が行われている。

(3) IFAC, *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, 2009ed., IFAC, pp. 410-pp. 411.

クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について（伊豫田隆俊）

6. 監査人は、予期し得ない状況により実地棚卸の立会を実施できない場合には、代替日にその一部について実地棚卸またはその立会を行うとともに、その間の取引に対して監査手続を実施しなければならない。
7. 監査人は、実地棚卸に立会うことが実務的に困難な場合には、棚卸資産の実在性と状態に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するための代替的監査手続を実施しなければならない。監査人は、かかる代替的監査手続を実施することができない場合には、国際監査基準第705号に準拠して、監査報告書上の意見を修正しなければならない（A12項～A14項を参照）。
8. 監査人は、第三者の手許もしくは管理下にある棚卸資産が財務諸表にとって重要である場合には、以下のいずれか、または両方の手続を実施することにより、当該棚卸資産の実在性と状態に関する十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。
  - (a) 企業に代わって保有している棚卸資産の数量および状態に関して第三者からの確認を実施する（A15項を参照）。
  - (b) 実査、または状況に応じてその他の適切な監査手続を実施する（A16項）。

他方、改訂前の基準は、「棚卸資産」の監査にあたり実施が要求されていた事項（ブラックレター事項）を以下のように規定していた。<sup>(4)</sup>

- ・ 監査人は、棚卸資産が財務諸表において重要である場合には、実務的に困難な場合を除き、実地棚卸に立会うことにより、その存在および状態に関する十分かつ適切な監査証拠を入手すべきである（第5項）。
- ・ 監査人は、予期し得ない状況により、計画された日の実地棚卸に立会うことができない場合には、代替日に実地棚卸を実施、またはその立会を行うべきである。また、監査人は、必要な場合には、その間の取引に対して監査手続を実施すべきである（第6項）。
- ・ 監査人は、棚卸資産の性質および保管場所といった要因により立会が実務的に困難な場合には、範囲区分に除外事項を付す必要がないかどうか

---

(4) IFAC, *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, 2006ed., IFAC, 2006, pp. 535.

の結論を得るために、代替的な手続がその存在および状況に関する十分かつ適切な監査証拠を与えるのか否か検討すべきである（第7項）。

上記引用文からも明らかなように、改訂前の基準で実施を要求されていた事項は、一部文言および内容を修正・加筆のうえ、すべて本国際監査基準の要求事項として取り入れられている。ただし、要求事項の規定を改訂前の基準の規定と比較すると、以下の相違点が指摘できる。

まず、第4項において、改訂前の基準では「適用指針」として規定されていた具体的な実施手続を「要求事項」として明示するとともに、第5項において、期末日以外の日に实地棚卸が実施される場合における追加的手続の実施を求める規定を新たに付け加えている。

また、第8項において、第三者の手許に保管されている棚卸資産に対する実在性と状態に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するために実施すべき監査手続についての規定を設けるなど、改訂前の基準に比べると、内容的に充実したものになっている。

なお、本国際監査基準は、上記の「棚卸資産」にかかる要求事項について、その内容を補足するために下記の「適用指針その他説明事項」を付している<sup>(5)</sup>。

#### 棚卸資産

实地棚卸の立会（第4(a)項を参照）

- A1. 経営者は、財務諸表作成の基礎を提供するために、および必要な場合には、企業の棚卸資産の継続的記録システムの信頼性を確保するために、通常、少なくとも年に一度実施される棚卸資産の实地棚卸の手続を策定している。
- A2. 实地棚卸への立会には以下の手続が含まれる。
- ・実在性を確かめ、かつその状況を評価するために、棚卸資産を実査し、テスト・カウントを実施すること。

(5) *op.cit.*, pp. 413-416.

クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について（伊豫田隆俊）

- ・ 実地棚卸の結果を記録し管理するために、経営者の定めた指示と手続の遂行に関する遵守状況を観察すること。
  - ・ 経営者による棚卸手続の信頼性に関する監査証拠を入手すること。
- 監査人のリスク評価、計画されたアプローチおよび実施された特定の手続にもよるが、これらの手続は、運用評価手続または実証手続として利用できる場合がある。

A3. 実地棚卸への立会を計画するにあたって（あるいは本国際監査基準書の第4項～第7項にしたがった監査手続を立案して実施するにあたって）考慮すべき事項としては、例えば、以下の事項があげられる。

- ・ 棚卸資産に関連する重要な虚偽表示のリスク。
- ・ 棚卸資産にかかる内部統制の性質。
- ・ 実地棚卸のための十分な手続が策定され、かつ適切な指示書が公表されているか否か。
- ・ 実地棚卸の実施時期。
- ・ 企業による棚卸資産の継続的記録の有無。
- ・ いずれの事業所への立会が適切かを決定するにあたっては、異なる事業所における棚卸資産の重要性および重要な虚偽表示のリスクを考慮しながら、棚卸資産が保管されている事業所を決定する必要がある。

国際監査基準第600号は、他の監査人の関与、すなわち他の監査人が遠隔地での実地棚卸の立会に関与する場合を取扱っている。

- ・ 専門家の助力の必要性の有無。国際監査基準第620号は、十分かつ適切な監査証拠を入手するために監査人を手助けする専門家の利用について取扱っている。

#### 経営者の指示と手続の評価

A4. 棚卸資産の実地棚卸を記録し管理するための経営者の指示と手続に関しては、例えば、以下の事項に対処しているか否かの評価が含まれる。

- ・ 使用された実地棚卸記録用紙の回収、未使用の実地棚卸記録用紙の収集、およびカウントと再カウント手続といった、適切な統制活動の適用。
- ・ 仕掛品の進捗度、滞留品、陳腐化あるいは破損した物品、ならびに預かり品など第三者により保有されている棚卸資産の正確な識別。
- ・ 山積みされた石炭の数量を見積もるといった場合における、数量の見積りのために利用された手続。
- ・ 基準日前後における棚卸資産の場所的移動、および棚卸資産の積出および搬入に対する内部統制。



経営者による実地棚卸の遂行状況の観察

A5. 実地棚卸の実施前、実施期間中および実施後における棚卸資産の移動に係る内部統制に対してといったように、実地棚卸の遂行状況を観察することは、経営者の指示が適切に策定され、業務に適用されているとの監査証拠を監査人が入手するのに役立つ。それに加えて、監査人は、後日、かかる棚卸資産の移動に関する会計処理を行う際に役立つべく、棚卸資産の移動明細といった、カット・オフ情報の写しを入手することがある。

棚卸資産の実査（第4項(a)(iii)を参照）

A6. 実地棚卸への立会時に棚卸資産を実査することは、監査人が棚卸資産の実在性を確認するのに役立つとともに（ただし、必ずしもその所有権の確認について役立つわけではない）、例えば、陳腐化品、破損品、または老朽品を識別するのに役立つ。

テスト・カウントの実施（第4項(a)(iv)を参照）

A7. 経営者の実地棚卸記録から抽出した物品を実物在庫と照合することにより、また実物在庫から抽出した物品を経営者の実地棚卸記録と照合することによりテスト・カウントを実施することは、それらの記録の網羅性および正確性についての監査証拠を提供する。

A8. 監査人のテスト・カウントの記録に加えて、経営者が完了した実地棚卸記録の写しを入手することは、企業の最終在庫記録が実際の実地棚卸結果を正確に反映しているか否かを判断するために監査人が事後的な監査手続を行うのに役立つ。

期末日以外の日における実地棚卸（第5項を参照）

A9. 実務上の理由により、実地棚卸が期末日以外の日に実施されることがある。経営者が年次の実地棚卸によって棚卸資産の数量を決定しているか、あるいは継続記録を行っているかにかかわらず、こうしたことが行われる場合がある。いずれの場合においても、棚卸資産の変動にかかる内部統制の整備および運用の有効性いかに、期末日以外の日に実地棚卸を実施することが監査目的にとって適切であるかどうかを決定することになる。国際監査基準第330号は、期中に実施される実証手続に関する要請を規定するとともに、指針を提示している。

A10. 棚卸資産の継続記録が維持されている場合には、経営者は、企業の継続記

クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について（伊豫田隆俊）

録に記載されている棚卸数量情報の信頼性を確認するために、実地棚卸またはその他の検証を実施するものとする。場合によっては、経営者または監査人は、継続記録と手許にある実際の棚卸数量との間の差異を識別する必要がある。これは棚卸資産の変動に対する内部統制が有効に機能していないことを示しているかもしれない。

A11. 実地棚卸日における棚卸資産の数量と最終的な在庫記録の数量との間の変動が適切に記録されているか否かについての監査証拠を入手するための監査手続を立案する際に考慮すべき関連事項として以下のものがあげられる。

- ・継続記録が適切に修正されているか否か。
- ・企業の継続記録の信頼性。
- ・実地棚卸時に入手した情報と継続記録との間に生じた著しい相違についての理由。

#### 実地棚卸への立会が実務的に不可能な場合

A12. 場合によっては、実地棚卸への立会が実務的に不可能であるかも知れない。

これは、例えば、棚卸資産が監査人の安全を脅かすような場所に保管されているといったように、棚卸資産の性質および保管場所等の要因による。しかしながら、単に監査人にとって不便であるという事情だけでは、立会が実務的に不可能であるとの監査人の決定の十分な理由とはならない。さらに、国際監査基準第200号で説明したように、監査手続にかかる困難さ、時間あるいは費用の問題自体は、代替手続のない監査手続を省略する、または説得的でない監査証拠で満足すべきであるとする十分な理由にはならない。

A13. 立会が実務的に不可能な場合には、例えば、実地棚卸以前に取得もしくは購入した特定の棚卸資産項目の事後の販売に関する文書を閲覧するといった代替的な監査手続が、棚卸資産の実在性および状態についての十分かつ適切な監査証拠を与える場合がある。

A14. しかしながら、代替的な監査手続の実施によって棚卸資産の実在性および状態についての十分かつ適切な監査証拠を入手することができない場合もあり得る。このような場合には、国際監査基準第705号は、範囲制約の結果として、監査報告書上、除外事項を付すこと等を監査人に対して要求している。

第三者の保管および管理下にある棚卸資産  
確認（第8(a)項を参照）

A15. 国際監査基準第505号は、外部者への確認手続の実施に関する要請を規定するとともに、指針を提示している。

その他の監査手続（第8(b)項を参照）

A16. 第三者の誠実性および客観性について疑念の生じる情報を入手した場合など、状況に応じて、監査人は、第三者に対する確認の代わりに、あるいはそれに加えて、他の監査手続を実施することが適切であるかどうか検討するものとする。他の監査手続として、以下のものがあげられる。

- ・実務的に可能な場合には、監査人が第三者の行う実地棚卸に立会うこと、または他の監査人が立会を行うよう手配すること。
- ・棚卸資産が適切に数量確認され、かつ適切に保全措置がとられることを確実にしめるための第三者の内部統制の適切性に関して、他の監査人の監査報告書または受託会社監査人の監査報告書を入手すること。
- ・倉庫証券のように、第三者により保管されている棚卸資産に関する文書を閲覧すること。
- ・棚卸資産が担保に供されている場合には、他の関係者に対する確認を要求すること。

「適用指針その他説明事項」についても、改訂前の基準に比べると、以下の相違点が指摘できる。<sup>(6)</sup>

まず、基準全体としてみた場合、文言の整理が図られており、かつ個々の適用指針を箇条書きにして記載するなど、全般的な明瞭性が高められているといえる。

また、内容についてみれば、A2 項は、「要求事項」4 (a)項の規定を受けて、実地棚卸にあたって実施すべき具体的手続ないしプロセスを明らかにするとともに、続く A3 において、実地棚卸への立会を計画するにあたって考慮すべき事項を例示しているが、ここでは、改訂前の基準にはなかった、「企業による棚卸資産の継続的記録の有無」が新たに付け加えられている点に留意する必要がある。

---

(6) *op.cit.*, pp. 535-537.

クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について（伊豫田隆俊）

続いて、A11項は、実地棚卸日における棚卸資産の数量と最終的な在庫記録の数量との間の変動が適切に記録されているか否かについての監査証拠を入手するための監査手続を立案する際に考慮すべき関連事項として、「継続記録が適切に修正されているか否か」、「企業の継続記録の信頼性」および「実地棚卸時に入手した情報と継続記録との間に生じた著しい相違についての理由」の3つを新たに付け加えており、改訂前の基準と異なり、継続棚卸にかかる監査に関して、具体的な手続を明示している。

さらに、A12項は、例えば「棚卸資産が監査人の安全を脅かすような場所に保管されている」場合といったような、実地棚卸への立会が実務的に不可能である場合の監査上の対応について規定しているが、ここでは「単に監査人にとって不便であるという事情だけでは、立会が実務的に不可能であるとの監査人の決定の十分な理由とはならない」としたうえで、「監査手続にかかる困難さ、時間あるいは費用の問題自体は、代替手続のない監査手続を省略する、または説得的でない監査証拠で満足すべきであるとする十分な理由にはならない」旨を明示している。そのうえで、A13項は、立会が実務的に不可能な場合における代替的な監査手続の実施により、棚卸資産の実在性および状態についての十分かつ適切な監査証拠の入手の必要性を明らかにし、A14項において、代替的な監査手続の実施によって棚卸資産の実在性および状態についての十分かつ適切な監査証拠を入手することができない場合における監査人の対応として、監査報告書上、範囲制約に係る除外事項を付すこと等を監査人に対して要求している。

最後に、「その他の監査手続」について定める A16項は、「要求事項」第8(b)項の規定を受けて、「第三者の誠実性および客観性について疑念の生じる情報を入手した場合など、状況に応じて、監査人は、第三者に対する確認の代わりに、あるいはそれに加えて、他の監査手続を実施することが適切であるかどうか検討するものとする」としたうえで、実施すべき他の監査手続を

例示しているが、ここでは改訂前の基準にはみられなかった、「棚卸資産が担保に供されている場合には、他の関係者に対する確認を要求すること」が新たに求められている点に留意する必要がある。また、反対に、改訂前の基準で要求されていた「第三者の誠実性と独立性についての検討」が削除されているが、これについては従前どおりとした方が望ましいと思われる。

いずれにしても、本基準は、改訂前の基準と比べると、形式的に整えられたものになっており、かつ内容的にも従前の基準では取扱われていなかった事項を加えるとともに、文言の整理を図り、かつ具体的な指針を明示している点で、かなりの改善がみられると評価できる。

### 3 訴訟事件および賠償問題にかかる要求事項

続いて、本国際監査基準は、「訴訟事件および賠償問題」について十分かつ適切な監査証拠を入手する際にとくに考慮すべき事項を以下のように規定している。<sup>(7)</sup>

#### 訴訟事件および賠償問題

9. 監査人は、重要な虚偽表示のリスクを生じさせる、企業が関与している訴訟事件および賠償問題を識別するために、以下の監査手続を立案して実施しなければならない (A17項～A19項を参照)。

(a)経営者 (必要に応じて法務担当者を含む企業内の他の者) に対する質問。

(b)ガバナンスの任に当たる者の会議議事録の閲覧、および企業と企業外部の顧問弁護士との間でやり取りされた文書の閲覧。

(c)法務関連費用の検討。

10. 監査人は、識別された訴訟事件もしくは賠償問題に関する重要な虚偽表示のリスクを評価する場合、または監査手続を実施した結果、重要な訴訟事件もしくは賠償問題の存在することが明らかになった場合には、他の国際監査基準により要求される手続に加えて、企業外部の顧問弁護士と直接にコミュニケーション

(7) *op.cit.*, pp. 411-412.

クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について（伊豫田隆俊）

ョンをとらなければならない。監査人は、経営者によって作成され監査人によって送付される質問書を通じて、企業外部の顧問弁護士に対して監査人と直接コミュニケーションをとるよう求めなければならない。監査人は、法令または法律専門家団体が企業外部の顧問弁護士に対して監査人と直接コミュニケーションをとることを禁止している場合には、代替的な監査手続を実施しなければならない（A21項～A25項を参照）。

11. 監査人は、以下のいずれかに該当する場合には、国際監査基準第705号に準拠して監査報告書上の意見を修正しなければならない。
- (a) 監査人が企業外部の顧問弁護士とコミュニケーションすることを経営者が許可しない場合、または企業外部の顧問弁護士が質問書に適切に回答することを拒否している場合もしくはこれを禁止されている場合。
  - (b) 代替的な監査手続の実施により十分かつ適切な監査証拠を入手し得ない場合。

#### 経営者確認書

12. 監査人は、経営者（および適切な場合にはガバナンスの任にある者）に対して、財務諸表の作成に当たってその影響を考慮すべき現実の（もしくは起こりうる）訴訟事件および賠償問題がすべて監査人に示され、適用可能な財務報告のフレームワークに準拠して開示されている旨を明示する経営者確認書を提出するよう要求しなければならない。

他方、改訂前の基準は、「訴訟事件および賠償問題」について実施すべき事項について以下のように規定していた。<sup>(8)</sup>

- ・ 監査人は、財務諸表上の重要な虚偽表示のリスクを生じさせる、企業が関与している訴訟事件および賠償問題を識別するために監査手続を実施すべきである（第32項）。
- ・ 監査人は、識別された訴訟事件もしくは賠償問題に関する重要な虚偽表示のリスクを評価する場合、または重要な訴訟事件もしくは賠償問題が存在するかもしれないと信じる場合には、企業外部の顧問弁護士と直接にコミュニケーションをとるべきである（第33項）。

---

(8) *op.cit.*, pp. 538-539.

- ・ 経営者によって作成され監査人によって送付される文書は、監査人に直接送付するよう、企業外部の顧問弁護士に要求すべきである（第34項）。
- ・ 監査人が企業外部の顧問弁護士とコミュニケーションすることを経営者が許可しない場合、これは範囲制約となり、通常、限定付適正意見もしくは意見不表明すべきである（第37項）。

上記引用文からも明らかなように、改訂前の基準で実施を要求されていた事項は、一部文言および内容を修正・加筆のうえ、すべて本国際監査基準の「要求事項」として取り入れられているが、「要求事項」の規定を改訂前の基準の規定と比較すると、改訂前の基準に比べて文言の整理が図られるなど、全体として、明瞭かつ理解しやすい記載になっている点が目を惹く。

また、改訂前の基準において「適用指針」として規定されていた「経営者に対する質問」、「会議議事録の閲覧および企業と企業外部の顧問弁護士との間でやり取りされた文書の閲覧」および「法務関連費用の検討」が、新たに「要求事項」として位置づけられるなど、全体的に整合が図られているといえる。

さらに、本国際基準は「監査人は、……訴訟事件および賠償問題がすべて監査人に示され、……開示されている旨を明示する経営者確認書を要求しなければならない」との規定を新たに設け、経営者確認書の入手を監査人に対して義務づけており、改訂前の基準に比べて、実施すべき監査手続の拡張を図っている点に留意する必要がある。

なお、本国際監査基準は、上記の「訴訟事件および賠償問題」にかかる要求事項については、その内容を補足するために下記の「適用指針その他説明事項」を付している。<sup>(9)</sup>

---

(9) *op.cit.*, pp. 417-418.

### 訴訟事件および賠償問題

訴訟事件および賠償問題の網羅性（第9項を参照）

A17. 企業の関わる訴訟事件および賠償問題が財務諸表に重要な影響を及ぼすことがあり、財務諸表上、開示または説明の求められることがある。

A18. 第9項に定めた手続に加えて、例えば、企業およびその環境についての理解の一環として実施されたリスク評価手続を通じて入手した情報を利用するなど、他の関連する手続によって、監査人は企業が関わっている訴訟事件および賠償問題に気づくことがある。

A19. 重要な虚偽表示のリスクを生じさせるような訴訟事件および賠償問題を識別するために入手された監査証拠は、訴訟事件および賠償問題に関して、評価または測定といった他の関連する証拠に関する監査証拠を提供することもあり得る。国際監査基準第540号は、財務諸表における会計上の見積りまたは関連する開示が要求される訴訟事件および賠償問題についての監査人の検討にかかる要求を規定するとともに、指針を提示している。

法務関連費用の検討（第9項(c)を参照）

A20. 監査人は、法務関連費用についての監査人によるレビューの一部として、状況に応じて、訴訟費用の請求書のような、関連する原始証拠を検討することが適切であると判断することがある。

企業外部の顧問弁護士とのコミュニケーション（第10項～第11項を参照）

A21. 企業外部の顧問弁護士との直接的コミュニケーションは、監査人が、潜在的に重要な訴訟事件および賠償問題について知らされているか否かについて、また費用が合理的かどうかを含め、財務上の影響に関する経営者の見積りについて、十分かつ適切な監査証拠を入手するに際して役立つ。

A22. 監査人が、企業外部の顧問弁護士に対して、一般的な質問書を通じて直接的コミュニケーションを求めることがある。この目的のために、一般的な質問書は、当該訴訟事件および賠償問題の結果についての見積りを含めた、企業外部の顧問弁護士が気づいているすべての訴訟事件および賠償問題について、また関連費用を含む財務上の影響についての見積りを監査人に知らせるよう、企業外部の顧問弁護士に依頼するものである。



A23. 企業外部の顧問弁護士が、例えば、自らの所属する専門家団体がかかる質問書への回答を禁止しているといったように、一般的な質問書に対して適切に回答しそうにない場合には、監査人は、特定の質問書を通じて直接的なコミュニケーションを求めるものとする。この場合、特定の質問書には以下の事項が含まれる。

(a)訴訟事件および賠償問題についての一覧表。

(b)利用可能な場合には、識別された個々の訴訟事件および賠償問題の結果についての経営者の見積り、および関連費用を含めた財務上の影響についての経営者の見積り。

(c)企業外部の顧問弁護士が経営者の見積りの合理性を確認し、さらに顧問弁護士が当該一覧表を不完全または不正確であるとみなす場合には、さらなる情報を監査人に対して提供するよう依頼する。

A24. 監査人は、特定の場合には、訴訟事件および賠償の結果の見込みについて討議するために、企業外部の顧問弁護士と面談することが必要であると判断することがある。これには、例えば以下のような場合がある。

- ・監査人が、当該案件は特別な検討を必要とするリスクであると判断する場合。
- ・当該案件が複雑な場合。
- ・経営者と企業外部の顧問弁護士との間に見解の相違がある場合。

通常、このような面談を行うには経営者の許可が必要であり、企業を代表する者が同席して行われる。

A25. 監査人は、国際監査基準第700号に準拠して、監査報告書の日付を、財務諸表に対する監査人の意見の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を監査人が入手した日以後とするよう要求されている。監査報告書日までの訴訟事件および賠償問題の状況についての監査証拠は、関連事項の取扱いに責任を有する企業内の法務担当者を含め、経営者に対する調査によって入手されることがある。監査人は、場合により、企業外部の顧問弁護士から最新の情報を入手することを求められることがある。

「適用指針その他説明事項」についても、改訂前の基準に比べると、以下の相違点が指摘できる。<sup>(10)</sup>

---

(10) *op.cit.*, pp. 537-539.

クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について（伊豫田隆俊）

まず、「要求事項」第9項で規定されている、「経営者に対する質問」、「会議議事録の閲覧および企業と企業外部の顧問弁護士との間でやり取りされた文書の閲覧」および「法務関連費用の検討」といった原則的手続の適用から得た証拠の利用に加えて、訴訟事件および賠償問題の認識にあたっては、「リスク評価手続を得て入手した証拠」をはじめとする「他の関連する手続」から入手した証拠が有用である旨を指摘している。

また、国際監査基準第540号「会計上の見積りの監査（ISA 540: Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosure）」が、財務諸表における「会計上の見積り」または「関連する開示が要求される訴訟事件および賠償問題についての監査人の検討」について実施すべき事項を規定し、かつ指針を提示していることに言及し、必要に応じて、かかる指針を適用して監査を実施すべきことを明示している。

続いて、今回の改訂により、「法務関連費用の検討」が新たに要求事項として位置づけられたことから、法務関連費用のレビューの実施に際して、原始証拠に対するレビューの必要性を検討する必要があることを明示している。

さらに、一般的な質問書を通じて行われる企業外部の顧問弁護士との直接的コミュニケーションにあたって、監査人は、質問書を通じて「当該訴訟事件および賠償問題の結果についての見積りを含め、企業外部の顧問弁護士が認識しているすべての訴訟事件および賠償問題」および「関連費用を含む財務上の影響についての見積り」を通知するよう依頼する旨が新たに規定された。

以上、一見して明らかのように、詳細かつ具体的な指針が箇条書きで明示されており、改訂前の基準に比べると、形式的にも内容的にも、理解しやすいものになっていると評価できる。

なお、改訂前の基準によれば、「訴訟事件および賠償問題」にかかる基準の後に、「長期の投資の評価および開示」の節が設けられており、「長期の投

資が財務諸表上重要な場合には、監査人は、その評価および開示に関する十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない」と規定するとともに、かかる手続についての詳細を定めた具体的指針を明示していたが、改訂に伴って、かかる規定はすべて削除されている点に留意する必要がある。

最後に、本国際監査基準は、「セグメント情報」について十分かつ適切な監査証拠を入手する際にとくに考慮すべき事項を以下のように規定している<sup>(11)</sup>。

#### セグメント情報

13. 監査人は、以下の手続によって、適用可能な財務報告のフレームワークに準拠してセグメント情報が表示および開示されているかどうかに関する十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない (A26項を参照)。

(a)セグメント情報を決定する際に経営者が用いた方法について理解を得ること (A27項を参照)。

(i)当該方法が、適用可能な財務報告のフレームワークに準拠した開示を導きうるか否かを評価すること。

(ii)適切な場合には、当該方法の適用状況を検証すること。

(b)状況に応じて、分析的手続またはその他の監査手続を実施すること。

他方、改訂前の基準は、「セグメント情報」の監査にあたり実施すべき事項について以下のように規定していた。<sup>(12)</sup>

- ・監査人は、セグメント情報が財務諸表において重要である場合には、適用可能な財務報告のフレームワークに準拠して表示および開示されているかに関する十分かつ適切な監査証拠を入手すべきである (第42項)。

上記引用文からも明らかなように、改訂前の基準で実施を要求されていた事項は、一部文言および内容を修正・加筆のうえ、本国際監査基準の「要求事項」として取り入れられているが、ここでは改訂前の基準において適用指針として規定されていた具体的事項を、新たに「要求事項」の中に組み込ん

(11) *op.cit.*, pp. 412.

(12) *op.cit.*, pp. 539.

クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について（伊豫田隆俊）で列挙している点に留意する必要がある。この点については、改訂前の基準と比べて理解しやすくなっていると評価できる。

なお、本国際監査基準は、上記のセグメント情報にかかる「要求事項」については、その内容を補足するために下記の「適用指針その他説明事項」を付している。<sup>(13)</sup>

**セグメント情報（第13項を参照）**

A26. 企業は、適用可能な財務報告のフレームワークに基づき、財務諸表にセグメント情報の開示を要求されるか、あるいは容認されることがある。セグメント情報の表示および開示に関する監査人の責任は、全体としての財務諸表に関連している。したがって、監査人は、単独で表示されるセグメント情報に対する意見を表明するために必要とされる監査手続の実施は求められていない。

**経営者が用いた方法の理解**

A27. 状況に応じて、セグメント情報の決定にあたって経営者が用いた方法を理解し、当該方法が適用可能な財務報告フレームワークに準拠した開示となり得るかどうかを理解する場合に考慮すべき関連事項として以下のものがある。

- ・セグメント間の売上、振替および配賦、ならびにセグメント間の金額の消去。
- ・予算やその他の予測値、例えば、営業利益率との比較。
- ・セグメント間の資産と費用の配分。
- ・前年度との継続性、および継続性の変更に関する開示の適切性。

「適用指針その他説明事項」についても、改訂前の基準に比べると、「重要性の概念は数量的要因と質的要因の2つからなり、監査人の手続がこれを認識する」との記述が削除されている点、および「セグメント情報に関する監査手続は、通常、分析的手続、および状況のもとで適切とされるその他の監査手続から構成される」との記述が削除されている点において異なるが、記述が箇条書きに改められているなど、全体として理解しやすいものになっている点は、他の節と同じである。

---

(13) *op.cit.*, pp. 418-419.

#### 4 むすび——わが国の監査実務指針との対比

本稿で概観してきた ISA 第501号は、クラリティプロジェクトにもとづき 2008年12月に公表されたものであり、それは、棚卸資産、企業が関与している訴訟事件および賠償問題、ならびにセグメント情報の3つの特定項目について、十分かつ適切な監査証拠の入手の際にとくに考慮すべき事項を規定している。

他方、わが国では、以下の実務上の指針において、同様の特定項目について特別に考慮すべき監査手続を規定している。

- ・監査委員会報告第8号「立会について」(昭和40年10月11日)。
- ・監査委員会報告第73号「訴訟事件等に係わるリスク管理体制の評価及び弁護士への確認に対する実務指針」(平成14年7月29日)。
- ・監査委員会報告第53号「セグメント情報の監査に関する実務指針」(平成5年11月9日)。

したがって、わが国においては、本国際監査基準と整合する形で従来の規定を見直すとともに、再整理した上で、新たな監査基準委員会報告書「監査証拠-特定項目に関する特別の考慮(中間報告)」(以下、本報告書と略記する)として公表されることとなったのである。<sup>(14)</sup>

本報告書における監査人の目的は、(i)棚卸資産の実在性と状態、(ii)企業が関与している訴訟事件等、および(iii)一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠したセグメント情報の表示と開示に関する十分かつ適切な監査証拠を入手することであり、この点については、当然のことではあるが、国際監査基準第501号で示された目的とまったく異なるところはない。

本報告書の公開草案に添付されていた「公開草案の概要」によれば、その

---

(14) 本報告書は、日本公認会計士協会より本年2月26日付で公開草案として公表され、6月23日付で確定した。

クラリティプロジェクトの進展に伴う国際監査基準の改訂について（伊豫田隆俊）  
全般的特徴として、上記の3つの特定項目に報告書を区分した上で、十分かつ適切な監査証拠を入手する際にとくに考慮すべき事項について、リスクモデルの体系をベースに記載されている点が指摘されている。

また、「公開草案の概要」によれば、その個別的特徴として、下記の点が指摘されている。

- (i) 棚卸資産に関する特定項目について関していえば、主要な監査手続については監査委員会報告書第8号に定める内容と同じであるが、「監査人は、予期し得ない状況により実地棚卸の立会を実施できない場合には、代替日にその一部について実地棚卸またはその立会を行うとともに、その間の取引に対して監査手続を実施しなければならない」とされている点、「監査人は、実地棚卸に立ち会うことが実務的に困難な場合には、棚卸資産の実在性と状態に関する十分かつ適切な監査証拠を入手するための代替的監査手続を実施しなければならない」とされている点、および「監査人は、第三者の手許もしくは管理下にある棚卸資産が財務諸表にとって重要である場合には、第三者に対する確認や実査といった手続を実施しなければならない」とされている点からも明らかなように、従前に比べてより詳細な「要求事項」と「適用指針その他説明事項」が記載されている。
- (ii) 企業が訴訟および賠償事件の当事者となっているケースに関する特定項目に関していえば、主要な監査手続については監査委員会報告書第73号に定める内容と同じであるが<sup>(15)</sup>、本報告書では、「監査人は、経営者（および適切な場合にはガバナンスの任にある者）に対して、財務諸表の作成に当たってその影響を考慮すべき現実の（もしくは起こりうる）訴訟事件および賠償問題がすべて監査人に示され、適用可能な財務報告

---

(15) 監査基準委員会報告書第73号では、訴訟事件等のリスク管理体制の検証と評価、弁護士への確認状の様式などが記載されている。

のフレームワークに準拠して開示されている旨を明示する経営者確認書を提出するよう要求しなければならない」との規定が設けられている。

- (iii) セグメント情報に関する特定項目に関していえば、本報告書は、監査委員会報告書第53号と同様に、セグメント情報について経営者が用いた方法や手順を理解し、状況に応じて分析の手続その他の監査手続を実施し、一般に適用可能な財務報告のフレームワークに準拠してセグメント情報が表示および開示されているかどうかについて十分かつ適切な監査証拠を入手すべきことが求められている。

すでに述べたように、EU 域内の法定監査における国際監査基準の採用に向けた動きをはじめとして、監査を取り巻く環境が変化しつつある中で、IAASB の手によるクラリティプロジェクトが平成21年3月に完了し、クラリティ版の国際監査基準36本と国際品質管理基準を併せて合計37本が公表された。<sup>(16)</sup>さらに、同年6月に証券監督者国際機構（IOSCO）が公表した「国際監査基準に関する声明」によって、各国の証券規制当局は、クロスボーダーでの公募および上場の際の国際監査基準にもとづく監査の受入れ、および国際監査基準を考慮した国内監査基準の改訂の促進に取り組むことが要請され、<sup>(17)</sup>会計基準のみならず、監査基準の国際レベルでのコンバージェンスが急速に進められている。こうした動きを受けて、わが国でも監査基準委員会報告書等の実務指針のさらなる見直しが進められていくことになろうが、今後とも、その動向を注意深く見守っていくことが何よりも肝要であることはいうまでもない。

---

(16) なお、クラリティ版の国際監査基準の内容については、内藤文雄、松本祥尚、林隆敏編著『国際監査基準の完全解説』中央経済社（平成22年2月）に詳述されている。併せて参照されたい。

(17) わが国では、現段階で改訂済み、もしくは改訂作業中のものを併せて、14本の監査基準委員会報告書が公表されている。